

# 活動基準による間接費差異分析について

## The Implications of Activity-based Overhead Cost Variance Analysis

椎 木 和 光

Wako SHINOKI

### 1 はじめに

本稿では、「活動基準による間接費差異分析」について、簡単な計算例によってその計算技法の一つを紹介し、原価計算上の意味を検討することを試みる。

「原価計算対象に関連するコストとそのドライバーとの因果関係を明確にする」ことを中心命題にする活動基準原価計算（Activity-Based Costing, ABC）は、「活動が資源を消費し、製品が活動を消費する」という論理立てを構成する。当初ABCは、「活動による製造間接費の個別的な配賦」をいい、操業度を用いた一括配賦による伝統的方法よりも「正確な」製品原価情報を提供すると主張した。また早い時期から新しい原価管理へのツールとして、間接費管理への役割を強調した。実態に即した「活動分析」から出発するABM（Activity-Based Management）を展開してきたのである。ところでこの間接費管理については、活動への実態管理とは別に、これを支える計算技術的な側面からのアプローチもありうる。いわゆる「標準原価計算による製造間接費差異分析」も長い経験のなかで語られてきている。それに比べると斬新で革新的であるといわれるABCにおいて、「活動基準による間接費差異分析」の意味を原価計算技法として検討した議論は、今なおそれ程多くない。本稿では「計算技術的な可能性」を探る意図でこの議論に加わるが、現段階では考えうる活動基準によるすべての領域を議論できるものではないという意味で、なお試みの域にとどまらざるを得ない。

### 2 ABCの基本的特徴 — 伝統的方法との対比において

以下の議論の便宜のために、ABCの基本的特徴について少しく確認しておく。<sup>(1)</sup>

1) まず原価計算は、経営諸活動へのインプット（資源の消費、原価）と、活動から創出されたアウトプット（例えば製品）との関係を把握するものである。伝統的な製品原価計算ではこの関係を「製品が資源を消費する」と直接的にとらえ、製品の資源消費に直接費と

---

（1）以下、本稿で議論する活動基準原価計算（ABC）の論理、基礎概念、基本的特徴などの詳細については、椎木（1992）を参照されたい。

間接費の概念区分を貫徹する。前者は各製品に直課し、後者は製造部門に集計して各製品に「一括配賦」する。そこでここには、「どの製品がどの活動に伴うどの資源をどれだけ消費したか」という関係を曖昧にするという問題が、多かれ少なかれ「内在」することになる。

A B Cは、このインプット－アウトプット関係に「活動 (activity)」を持ち込んで両者を媒介し、「活動が資源を消費し、製品が活動を消費する」という論理立てを構成する。そこでA B Cでは、まず (1) 個々の活動が消費する資源の量 (資源ドライバー) に応じて資源消費の額を各活動 (コスト・プール) に割り当て、次いで (2) 割り当てられた資源消費額を個々の製品が消費する各活動の量 (活動ドライバー) に応じて各製品に配賦するという、二段階の手順をとる。前段(1)の原価計算対象は原価発生場所としての「活動」であり、後段 (2)のそれは諸活動の結果としての「アウトプット (製品)」であって、意味内容は異なっている。

2) 次に、伝統的原価計算において原価を製品に集計するための媒介手段は、原価発生場所としての「原価部門」である。原価部門は基本的に「製造部門」と「補助部門」とからなり、製品は製造部門を通過して創出されることから、製造のための原価は最終的に製造部門に集計され、各製品に配賦されることになる。これに対してA B Cでは、資源消費と製品とをつなぐ中心概念は「活動」である。そこで、多様な形で製造プロセスを形成している経営諸活動をどのように区切って一つの「コスト・プール」を設計するかという問題が生じる。さらにこれには、各コスト・プールを代表する「固有の活動ドライバー」を設定するという問題が付随する。もっとも伝統的な標準原価計算においても、業務責任部門と原価責任部門とを一致させるという、類似した設計課題がある。

3) さらにA B Cでは、活動区分と原価集計について、経営諸活動や原価構造の全体像を階層的にとらえることがいわれている。例えば諸活動を、(1) 製品単位レベルの活動、(2) 製品バッチ・レベルの活動、(3) 製品支援レベルの活動、(4) 工場支援レベルの活動に、階層区分し、各活動が消費する資源と製品との関係を構造的に観察しようとする。これは経営資源の消費態様は活動を通じてそれぞれ「個別的である」というA B Cの基本的な考え方からきている。これと対照的に伝統的原価計算では、製品との間に直接的な関係を見出せない原価要素群の消費額を製造間接費として「一括して」集計し配賦する。製造間接費をその発生の性質を問わず、製品に対して間接的であるという理由によって「同質のもの」として扱うのである。

4) ところで、伝統的な標準原価計算による間接費差異分析では、原価は操業度に関して変

動費と固定費に分類されると考える。変動予算による差異分析は、操業度を主たるコスト・ドライバーと考えるこの基本的な仮定の上に成り立っている。ここで、操業度に基づく変動費と固定費の「原価態様 (cost behavior)」分類は、さらに「原価発生源泉 (origin of costs)」による分類によって、「アクティビティ・コスト (activity cost)」と「キャパシティ・コスト (capacity cost)」に、それぞれ近似して説明される。前者は業務活動が行われるのに応じて発生し、後者はそのような活動を行うための経営能力を取得・維持するために発生すると規定される。この原価概念区分に対して、伝統的な原価計算では資源への「支出 (spending)」の側面からとらえるが、ABCは諸資源の「消費 (consumption)」という側面からアプローチする。この資源消費の側面からは、アクティビティとキャパシティの概念区分は次のように説明されうる。すなわち経営資源には、(1) 活動の必要に応じて供給され消費される資源と、(2) 活動による消費に先立ってあらかじめ取得・準備されている経営能力としての資源との、二種類があると。これに従うと、(1) 活動の必要に応じて供給される資源では供給量とその消費量とは一致するが、(2) あらかじめ経営能力として準備されている資源では供給量とその消費量とは必ずしも一致しない。さらに言い換えると、前者(1)では資源供給への支出額とその資源の消費額（原価）とは一致するが、後者(2)では資源準備（供給）への支出額とその資源の消費額とは必ずしも一致しない、ということになる。

### 3 活動基準による間接費差異分析（その1）

#### ——第二段階の配賦（「活動から製品へ」）を中心に

以上の基本的な理解のもとで、間接費差異分析の計算技法の一つを紹介し、検討を試みる。仮設例として次のような基礎資料をあげる。三つの活動を通じて二つのモデルのジャケットを製造している企業の、ABCの基本的特徴による基礎データである（[図表1]）。

〔図表1〕ABCによる基礎データ

活動	階層レベル	原価要素	資源 ドライバー	支出と消費	活動量との 関係	活動ドライバー
型紙製図	製品支援	給料	従業員数	必ずしも一致しない	固定的	製図時間数
		減価償却費	占有床面積	必ずしも一致しない	固定的	
搬送作業	製品バッチ	賃金	直接的	必ずしも一致しない	固定的	材料移動回数
機械作業	製品単位	動力費	直接的	一致する	変動的	機械稼動時間数
		間接材料費	直接的	一致する	変動的	

(2) 以下、原価計算基準がいう「標準原価計算制度」のもとで行われる製造間接費差異分析の意味については、椎木 (2005) を参照されたい。

(3) 以下での図表を含めた資料は、Gerdin (2004) に示された数値・図表のいくつかに、本稿での議論の範囲内で若干の修正を加えて提示している。

これによると、例えば型紙製図活動が製品支援レベルの活動としてコスト・プールとなり、給料および建物減価償却費という原価要素をそれぞれ従業員数および占有床面積という資源ドライバーによって配賦すると設計されている（第一段階）。またこの活動では、原価要素への支出はその消費とは必ずしも一致せず、活動量に対して固定的であり、活動ドライバーは製図時間数である（第二段階）。他の活動についても同様にして情報をうる。

さて本節では、[図表 1] の右半側、「第二段階の配賦」を検討する。「製品への配賦」技法は伝統的な考え方と相似している。違いは、伝統的方法是操業度を基準にした一括配賦であり、ABCは活動量に基礎を置いた個別的配賦という点である。ABCでは、「活動の消費」との関連でコストを変動的と固定的とに区分する。

## 1) 変動的活動コストの分析

(1) [図表 1] をみる。製品単位レベルとして階層づけられた機械作業活動は、活動の必要に応じて供給され消費される資源（動力および間接材料）で設計されている。この原価要素の消費は活動水準に関して変動的であり、活動ドライバー（機械稼働時間数）との間に因果関係があるので、原価要素への支出額と消費額は一致すると考えられる。このように設計された活動コストを「変動的活動コスト」と集約する。

(2) さて、変動的活動コストにおいては、その性質から、配賦基準（活動ドライバー）それ自体が資源消費の変化を分析する用具となりうる。例えば、各製品単位当たりの機械稼働時間における標準実際差異が、資源消費における標準実際差異の分析用具となる。<sup>(4)</sup> また、配賦基準単位当たりコスト（活動ドライバー単位当たり配賦率）における差異も製造能率の重要な評価尺度になりうる。<sup>(5)</sup> こうして、変動的活動コストの分析は比較的簡明である。<sup>(6)</sup>

## 2) 固定的活動コストの分析

搬送作業活動や型紙製図活動では、機械作業活動とは違って、資源の供給（ないし支出額）とその消費（ないし消費額）とは必ずしも一致しない。このような活動コストは供給（支出）の面で固定的であるので、「固定的活動コスト」と集約する。固定的活動コストはイ) 資源支出の側面とロ) 資源消費の側面との、2つの側面<sup>(7)</sup>で予算と実績が分析される（[図表 2]）。

(4) Gerdin (2004) はこの差異を「能率差異 (efficiency variances)」と呼んでいる (p.41)。

(5) Gerdin (2004) はこの差異を「支出差異 (spending variances)」と呼んでいる。この差異は、さらに各原価要素について、価格差異と数量差異とに分解することがいわれている (p.41)。標準原価計算における直接費差異分析との相似を連想させる。

(6) ただし、Gerdin (2004) では、変動的活動コストについての具体的な計算例による差異分析は示されていない。

(7) Gerdin (2004), p.42.

〔図表2〕搬送作業活動および型紙製図活動における予算・実際データ

	予 算		実 際	
	搬送作業活動	型紙製図活動	搬送作業活動	型紙製図活動
間接費	\$ 66,000	\$ 66,000	\$ 31,000	\$ 77,000
実行可能キャパシティ	800回	1,200時間	310回	1,200時間
〔モデルA〕	200回	300時間	50回	220時間
〔モデルB〕	500回	800時間	200回	980時間
未利用キャパシティ	100回	100時間	60回	0
活動単位当り固定費	\$ 82.50	\$ 55	\$ 100	\$ 64.17

## イ) 資源支出における差異分析

- (1) 〔図表2〕によると、搬送作業活動の材料移動回数（活動ドライバー）が、実行可能キャパシティ（予算値）800回から実際消費値310回に減少している。そこでこれに対応して予算を調整し、キャパシティ削減後のコスト水準の尺度にすることが必要になる。

予算の調整  $(\$ 66,000 \div 800 \text{回}) \times \$ 82.50 \times 310 \text{回} = \$ 25,575$

期中における実行可能キャパシティの変化は資源支出における差異発生の原因要件であるから、改めてキャパシティ変化差異と支出差異とを求めることになる（〔図表3〕）。

〔図表3〕キャパシティ変化差異と支出差異

キャパシティ 変化差異	実行可能予算 キャパシティ	実際消費 キャパシティ	相違	標準配賦率	差異
搬送作業活動	800回	310回	490回	\$ 82.50	\$ 40,425
型紙製図活動	1,200時間	1,200時間	0	\$ 55	0
支出差異	調整後予算	実際発生額	差異		
搬送作業活動	\$ 25,575	\$ 31,000	-\$ 5,425		
型紙製図活動	\$ 66,000	\$ 77,000	-\$ 11,000		

- (2) さて〔図表3〕を見る限り、いずれの差異についても、とりわけABCならではの革新的な意味が抽出されたとはいえない。また、ここでいう予算調整も伝統的なそれと相似しており、支出側面における分析として伝統的技法と同様の限界があるといえてよい。

少なくともここでは、各活動へのコストの割り当て（第一段階の配賦）がどのように「設計」されているかによる検討が必要であろう。例えば搬送作業活動では、資源割り当ては「直接に」と設計されている。そこで実際支出額は調整後予算を超過したとそのまま結論し、その原因を賃金をめぐって検討することになろう。これに対

して型紙製図活動では、資源は資源ドライバーによって「配賦」として設計されているので、ここでの支出差異は第一段階配賦における資源ドライバーの変化にも影響を受けることになる。第一段階配賦の分析も必要になるのである。キャパシティ変化差異では、分析全体の中での意味づけが必要であろう。

#### ロ) 資源消費における差異分析

資源消費における差異分析は、「諸資源の消費」の観点に立つABCアプローチによって間接費分析の中核であろう。(1) 製品が活動を消費する側面、(2) 未利用キャパシティについての側面、(3) 実行可能キャパシティが変化する場合について、検討する。

##### (1) 製品が活動を消費する側面の分析

ここでは型紙製図活動を対象にし、(1) 活動量差異、(2) 活動能率差異、(3) 活動コスト差異の3点に分解した分析が<sup>(8)</sup>いわれている。[図表4]に関連差異情報が示されている。

〔図表4〕型紙製図活動における活動差異分析

活動量差異	予算活動回数	実際活動回数	相違	活動単位当り 標準時間	標準配賦率	差異
〔モデルA〕	12回	10回	2回	25時間	\$ 55	\$ 2,750
〔モデルB〕	25回	40回	－15回	32時間	\$ 55	－\$ 26,400
活動能率差異	活動単位当り 標準時間	活動単位当り 実際時間	相違	実際活動回数	標準配賦率	差異
〔モデルA〕	25時間	22時間	3時間	10回	\$ 55	\$ 1,650
〔モデルB〕	32時間	24.5時間	7.5時間	40回	\$ 55	\$ 16,500
活動コスト 差異	標準配賦率	実際配賦率	相違	実際活動回数	活動単位当り 実際時間	差異
〔モデルA〕	\$ 55	\$ 64.17	－\$ 9.17	10回	22時間	－\$ 2,016.67
〔モデルB〕	\$ 55	\$ 64.17	－\$ 9.17	40回	24.5時間	－\$ 8,983.33

(1) まず、活動量差異について。各製品へのデザイン変更注文によって、製図活動回数は、〔モデルA〕で予算12回から実際10回へ、〔モデルB〕では同じく25回から40回へとそれぞれ変化している。結果、例えば〔モデルB〕では、15回の増加によって、実際活動費の予算超過分が不利な活動量差異として示されることになる。

$$\text{活動量差異} = -15 \text{回} \times 32 \text{時間} \times \$ 55 = -\$ 26,400$$

(2) 次に、活動能率差異をみる。例えば〔モデルB〕では、製図活動1回当たりの標準時間32時間が、実際時間では24.5時間に短縮されている。この7.5時間の能率改善の

(8) Gerdin (2004), p.43.



結果、活動能率の有利差異が示される。活動量における不利差異がこれによって中和されるといえる。

活動能率差異  $7.5 \text{ 時間} \times 40 \text{ 回} \times \$ 55 = \$ 16,500$

- (3) 最後に活動コストをめぐる差異をみる。ここでは、活動単位当たり資源消費における標準と実際の差異を扱う。例えば「モデルB」では、製図活動1時間当たりのコストが標準\$55から実際\$64.17に\$9.17増加したことから、不利な活動コスト差異が示される。

活動コスト差異  $-\$ 9.17 \times 40 \text{ 回} \times 24.50 \text{ 時間} = -\$ 8,983.33$

ただし、この差異情報がどれだけの意味を持っているかは、必ずしも明確ではない。活動単位当たりコストは資源供給への支出額と実行可能キャパシティ量の双方に影響されるが、この活動コスト差異は結局、資源支出差異と同じように解釈されると思われる。

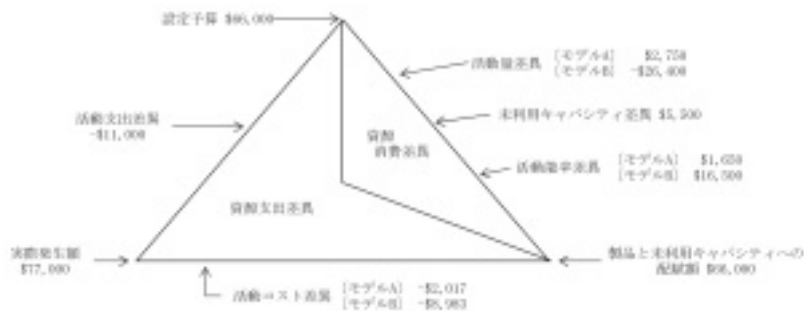
## (2) 未利用キャパシティについての分析

搬送作業活動や型紙製図活動は、消費に先立ってあらかじめ取得・維持された資源で設計されている。したがって各活動にはその資源に関連して、実行可能キャパシティがある。そこでもし実際の消費量が実行可能キャパシティを下回る場合には、そこに「未利用キャパシティ」が生じることになる。ABCアプローチでは、固定的活動コストの分析において、未利用キャパシティ（およびそのコスト）を明示的にとらえようとする。伝統的方法では製造間接費の製品への配賦過不足として暗黙的に把握されるに過ぎない。

- (1) 型紙製図活動における未利用キャパシティを検討する（[図表2]）。予算編成時の実行可能キャパシティ総量は1,200時間であるが、編成予算は「モデルA」300時間、「モデルB」800時間である。結果として予算当初で100時間の未利用キャパシティが生じている。
- (2) 実際では、実行キャパシティ全体は1,200時間で維持されているが、「モデルA」で220時間、「モデルB」で980時間の消費である。結果として当初存在した未利用キャパシティ（100時間）を含め、実行可能キャパシティのすべてを消費している。
- (3) これを当初未利用キャパシティの削減と解釈すれば、この未利用キャパシティの変化は、\$ 5,500（ $= 100 \text{ 時間} \times \$ 55$ ）の有利差異として示されることになる。
- (4) ところで、すべてがここでいう第二段階の配賦で扱われるわけではないが、未利用キャパシティをめぐるこれらの状況を「一般論」として認識することは重要である。
- A) まず企業は、取得・維持されている経営能力の実行可能キャパシティの全てを消費するような生産計画を常に設定できるとは限らない（ここでは（1）の予算当初の状況）。

- B) また、いくつか異なった機能を持つ生産設備が繋がっている一般的な状況では、実行可能キャパシティの最も小さい生産設備がボトル・ネックになるので、その生産設備の能力に合わせた製造プロセスを設計する必要がある。他の生産設備では、必然的に未利用キャパシティが恒常的に生じることになる（第一段階でのアイドル・キャパシティの問題）。
- C) この計算例では、余剰キャパシティを消費し尽くし、なお実際消費量は、[モデルA]は予算量より減少させ、[モデルB]は大きく増加させている。こうして、[モデルB]が当初の未利用キャパシティを一方的に消費しただけでなく、[モデルA]の消費減少分をどういう形で利用して（一方的か余剰活用か）拡張したのかが問題になる。ここにはモデル間に「機会原価」が生じ、両者の結果をそのままには評価できないという問題が生じる。<sup>(9)</sup>
- D) さらに、実際に供給されたキャパシティを現実の活動が全て消費することも保証されていない(第二段階の問題)。伝統的な差異分析はもっぱらこの観点から議論してきた。
- E) 伝統的な原価計算では、未利用キャパシティを計算技法上直接的に扱うことはない。しかしABCという実行可能キャパシティをどう設定するかは、製造間接費の配賦基準として基準操業度・生産能力をどのように定義するかという伝統的方法において長く議論されてきた問題に近似している。いずれを選択するかで、計算手続に内在する生産能力の未利用部分の大きさが異なることになる。ABCではこれを活動ごとに考慮するのであるから、詳細な検討が可能になる反面、費用対効果の問題に直面することにもなる。
- (5) 以上、型紙製図活動における固定的活動コスト差異分析をまとめれば、[図表5]のようになる。各分析差異が体系的に全体像の中で示されていると思われる。

〔図表5〕 固定的活動コスト差異分析の全体像



(9) これは、部門間に相互依存（作用）関係がある場合の部門業績の評価を、全体的・総合的な観点から機会原価を通じて行おうという問題である。これについては、椎木（1976）に検討がある。



（3）実行可能キャパシティが変化する場合の分析

- （1）搬送作業活動において、実行可能キャパシティの総量が予算800回から実際310回に減少している。製品ミックスが一定であるとする、搬送作業活動量の相対的比率も変わらないので、キャパシティ変化後の実際必要活動量を比例配分で計算することができる。例えば「モデルB」では次のようになる。

$$[\text{モデルB}] \text{ 実際必要活動量 } 310 \text{ 回} \times 500 \text{ 回} / 800 \text{ 回} = 194 \text{ 回}$$

- （2）この実際必要活動量と実際消費量とが比較されて差異が計算される。

$$[\text{モデルB}] \text{ 差異 } (194 \text{ 回} - 200 \text{ 回}) - 6 \text{ 回} \times \$ 82.50 = -\$ 495$$

- （3）「図表6」は、キャパシティ変化と実際活動量変化による差異分析結果である。<sup>(10)</sup>

「図表6」搬送作業活動におけるプロダクト・ミックス差異

	実際可能キャパシティ に対応する必要活動量	実際消費量	相違	標準配賦率	差異
「モデルA」	77回	50回	27回	\$ 82.50	\$ 2,227.50
「モデルB」	194回	200回	- 6回	\$ 82.50	-\$ 495
未利用キャパシティ	39回	60回	- 21回	\$ 82.50	-\$ 1,732.50

- （4）まず、「モデルB」では搬送作業活動の消費が相対的に増加し不利差異が生じているが、「モデルA」に対しては影響を与えていない（上述「機会原価」は生じていない）。未利用キャパシティがなお60回分存在しているからである。この分析は「活動量差異」に属する。

- （5）また、当初予算時点で100回分あった未利用キャパシティは、実際では60回分に減少している。それでもなお、未利用キャパシティは「相対的には」21回分増加していることに注意すべきである。変化後の実際実行可能キャパシティは、不利差異を示している。

$$\text{未利用キャパシティ差異 } (39 \text{ 回} - 60 \text{ 回}) - 21 \text{ 回} \times \$ 82.50 = -\$ 1,732.50$$

- （6）さらに、当初予算における未利用キャパシティ・コスト額\$ 8,250（＝100回×\$ 82.50）と、実際に発生したコスト額\$ 6,000（＝60回×\$ 100）との比較によって、未利用キャパシティ・コストは当初予算より削減されたかのように見える。しかしこの判断も誤りである。指摘すべきはキャパシティ変化後、搬送作業活動単位あたりコストが当初予算から上昇した（\$ 82.50から\$ 100へ）点にあらう。これらの分析は、「活動コスト分析」に属する。

- （7）最後に、この分析においては「活動能率差異」が明確には識別されていない。この

（10）Gerdin（2004）ではこの差異分析を「プロダクト・ミックス差異」と呼んでいる（p.45）が、内容は活動量差異分析に実行可能キャパシティ変化を加味したものである。

(8) 以上の差異分析の全体像は、[図表7] にまとめられている。

設定予算 906,080 → キャパシティ売込差異 443,425

↓

調整後予算 462,655

活動支出差異 -43,425

活動コスト差異 -43,425

製品と未利用キャパシティへの転属額 426,515

活動支出差異

プロダクト・ミックス差異

〔セグ6A〕 42,227.50  
〔セグ6B〕 -4485  
未利用キャパシティ -41,732.58

——第一段階の配賦（「資源から活動へ」）を中心に

### 1) 変動的活動コストの分析

- (11) Gerdin (2004), p.46.

(2) まず、各活動の資源ドライバーの消費量が変化しなかったとすると、ある活動における動力費の増減は、動力への支出が予算値より増減したことを意味する。また活動間で資源ドライバーの相対的消費シェアが変化すると、特定活動に配賦されるコストは予算値と相違する。さらに、資源ドライバーの総量が変化すれば各活動における動力費にも変動が生じる。これらいずれの場合も、変動的活動コストの性質（定義）から予算実際差異は同じ解釈になる。こうして活動と資源消費における変動的活動コストの差異分析は簡明である。<sup>(12)</sup>

## 2) 固定的活動コストの分析

〔図表8〕は固定的活動コストと資源ドライバーについての追加的情報である。ここでは型紙製図活動における「減価償却費」を取り上げる。

〔図表8〕型紙製図活動に関連する追加的データ

	給 料			減価償却費		
	給 料	資源ドライバー	単位当りコスト	減価償却費	資源ドライバー	単位当りコスト
予 算	\$ 99,000	従業員数 30 名	\$ 3,300	\$ 60,000	床面積 800 m <sup>2</sup>	\$ 75
実 際	\$ 114,000	30 名	\$ 3,800	\$ 78,000	600 m <sup>2</sup>	\$ 130

	型紙製図活動		その他の製品支援レベル活動	
	従業員数	占有床面積	従業員数	占有床面積
予 算	10 名	440 m <sup>2</sup>	20 名	360 m <sup>2</sup>
実 際	10 名		20 名	300 m <sup>2</sup>

(1) 型紙製図活動では、総床面積が800 m<sup>2</sup>から600 m<sup>2</sup>に減少したにもかかわらず、減価償却費は総額で\$ 60,000から\$ 78,000へ増加している（一般的には理解しにくい状況ではある）。また、型紙製図活動の相対的な床面積占有率は、55%（440 m<sup>2</sup> ÷ 800 m<sup>2</sup>）から50%（300 m<sup>2</sup> ÷ 600 m<sup>2</sup>）へ変化している。そこで分析は、後者資源ドライバーの相対的な変化を原因にする側面（ミックス差異と呼ばれる）と、前者資源ドライバー総量の変化を原因にする側面（数量差異と呼ばれる）<sup>(13)</sup>とを区別して行われる。〔図表9〕に差異分析結果が示されている。

(12) ただし、Gerdin (2004) では、第二段階での分析と同様、ここでの変動的活動コストについて具体的な差異分析計算例は示されていない。

(13) Gerdin (2004), p.47.

〔図表9〕型紙製図活動における差異分析

ミックス差異	原価要素	資源ドライバー実際 数量に対応する予算量	資源ドライバー 実際量	相違	標準配賦率	差異
型紙製図活動	給料	10名	10名	0	\$ 3,300	0
	減価償却費	330 m <sup>2</sup>	300 m <sup>2</sup>	30 m <sup>2</sup>	\$ 75	\$ 2,250
数量差異	原価要素	資源ドライバー 当初予算量	資源ドライバー実際 数量に対応する予算量	相違	標準配賦率	差異
型紙製図活動	給料	10名	10名	0	\$ 3,300	0
	減価償却費	440 m <sup>2</sup>	330 m <sup>2</sup>	110 m <sup>2</sup>	\$ 75	\$ 8,250

- (2) ミックス差異は、資源ドライバーの実際総量（600 m<sup>2</sup>）に対応した予算占有量（600 m<sup>2</sup> × 55% = 330 m<sup>2</sup>）と実際占有量（600 m<sup>2</sup> × 50% = 300 m<sup>2</sup>）との差異 30 m<sup>2</sup>に、資源ドライバー単位当たり標準配賦率（\$ 60,000 ÷ 800回 = \$ 75）を乗じて求める。ここでは、型紙製図活動における相対的な床面積占有率の減少（占有面積の 30 m<sup>2</sup>の縮小）により、固定的活動コスト（減価償却費）に\$ 2,250（= 30 m<sup>2</sup> × \$ 75）の有利差異が生じたとされる。
- (3) 数量差異は、当初予算化された資源ドライバーの相対的占有率 55% に対応する予算占有量（800 m<sup>2</sup> × 55% = 440 m<sup>2</sup>）と実際の占有量（600 m<sup>2</sup> × 55% = 330 m<sup>2</sup>）との差異 110 m<sup>2</sup>に、標準配賦率\$ 75を乗じて計算される。ここでは、すべての活動によって使用される総床面積における削減（800 m<sup>2</sup> - 600 m<sup>2</sup> = 200 m<sup>2</sup>）のうち型紙製図活動分について、110 m<sup>2</sup> × \$ 75 = \$ 8,250の有利差異が生じているとされる。
- (4) さて、ミックス差異は、抽象的にいえば実際数量に対応する標準値と実際値の比較である。当初標準配賦率で評価することに議論の余地がないわけではないが、この比較は標準原価計算の基本原理にも合致し、資源ドライバーの変化を原因とする資源の消費を求めるものであって、妥当であろう。
- (5) しかしながら数量差異については、単に資源ドライバー総量の変化を当初の標準配賦率で評価したにすぎないのであって、「有利な」という意味はないと思われる。固定的活動コスト（減価償却費）の過小配賦を示すにすぎないのである。また、440 m<sup>2</sup>供給された実行可能キャパシティに対し、実際可能キャパシティは 330 m<sup>2</sup>、実際消費キャパシティは 300 m<sup>2</sup>であった。これを直接に取り上げて超過キャパシティの存在への対応を検討する分析も必要だろう。さらにいえば、資料ではこの状況で減価償却費実際発生額が大幅に増加しているが、これについての扱いがない。何故増加したのかはさておいても、前節固定的活動コストの資源支出差異分析の検討において第二段階配賦の分析と第一段階配賦の分析との連携の必要を指摘したように、これを一つの材料として分析・展開できるのではないと思われる。

## 5 おわりに

以上、活動基準による間接費差異分析について、仮設例によって一つの分析技法を紹介し、その意味の検討を試みてきた。

- (1) 紹介した分析技法がどこまで一般化（定式化）できるかは、今後数多くの仮設計算例による検証を経なければならないだろう。とくにいえることは、第一段階の配賦に関連した分析の飽き足りなさである。この分析は、活動支出と活動コストの差異の意味を明らかにするために<sup>(14)</sup>行われるとされるが、上でいくつか指摘したように、明快ではない。
- (2) これに対して第二段階の配賦は、「集計された原価の製品への配賦」という点で、伝統的な原価計算のそれと類似している。いくつかの基本用語を置き換えれば、基本的思考として両者の相似が理解できる。伝統的な分析に「一定の安定感」があるのと同様、第二段階の配賦における差異分析が一つの全体像をもって行われているという意味で、分析技法として一般化できる可能性があると思われる。
- (3) ABCの特徴として何度か触れた「未利用キャパシティ」についても、整理しておく必要がある。第二段階で扱われる未利用キャパシティは、実際に供給された実行可能キャパシティを製品が現実にはどれだけ消費したかという観点から測定される。したがってここでいう未利用キャパシティは、伝統的用語でいう能率差異または操業度差異に相似している。これに対して第一段階で扱う未利用キャパシティは、当該活動に割り当てられる（取得・維持された）資源が本来もっている経営能力としてのキャパシティと、実際の資源ドライバーによって配賦される実行可能キャパシティ（実際供給量）との差である。これについては、従来、アイドル・キャパシティ（およびアイドル・キャパシティ・コスト）論として議論されているが、ABCアプローチによる間接費管理の観点からの再整理が必要であると思われる。
- (4) 活動基準による間接費差異分析の試みは、なお議論の開発途上にある。仮定による製造プロセスの設計とコスト・ドライバーの設定は可能であっても、「活動」を中心概念に置くことから、現実には伝統的方法のように操業度という一つのドライバーで原価態様を普遍的に把握できるほど、単純ではないようである。なお試みは続くといわざるを得ない。

---

(14) Gerdin (2004), p.46.

参考文献（便宜のため、年号は西暦年に統一している）

岡本 清（2000）『原価計算（六訂版）』国元書房。

桜井通晴（2009）『管理会計 第4版』同文館。

椎木和光（1976）「機会原価による部門業績評価」『経済理論』（和歌山大学経済学会）第150号，22-43頁，1976年3月。

椎木和光（1992）「活動基準原価計算に関する一考察 —その基礎概念と論理の検討—」  
『経済理論』（和歌山大学経済学会）第247号，70-89頁，1992年5月。

椎木和光（2005）「製造間接費際分析の意味 —標準原価計算制度における再分析の意味の再検討—」  
『経済理論』（和歌山大学経済学会）第325号，23-40頁，2005年5月。

吉田康久（2002）『A B Cによる原価管理研究』中央経済社。

Kaplan, Robert S. and Anderson, Steven R. (2007), “The Innovation of Time-Driven Activity- Based Costing”,  
*Cost Management*, March/April 2007, pp.5-15.

Gerdin, Jonas (2004), “Activity-Based Variance Analysis: New Tools for Cost Management”, *Cost Management*, September/October 2004, pp.38-48.